司法院大法官書記處收文
99年 7 月 2 日
會台字第 9923 號

正本

聲請書

331

受文者：司法院大法官會議

主　旨：為財政部頒布 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號令釋「個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據、或土地係受贈或繼承取得者，除非屬公共設施保留地且情形特殊，經稽徵機關研析具體意見專案報部核定者外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之 16%計算」具有牴觸憲法第 15 條、第 19 條、第 23 條疑義，呈請解釋由。

說　明：

壹、聲請人於 99 年 5 月 3 日收受行政救濟終局判決書，依司法院大法官審理案件法第 4 條、第 7 條第 1 項第 2 款及第 2 項之規定，聲請解釋憲法，謹將有關事項釋明如下：

一、聲請解釋憲法之理由及涉及之憲法條文：

查憲法第 15 條規定：「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障」、19 條規定：「人民有依法律納稅之義務」、第 23 條規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由，避免緊急危難，維持社會秩序或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之」

由上揭憲法之規定可知，對於人民納稅之義務，必以法律規定為限，對於人民財產權之保障，原則上不得加以任何限制，縱因例外為公益之理由而有限制之必要時，亦必以法律有明文規定者為限，此為保障人民之財產權避免遭受不當侵害之憲法上權利。旨揭財政部依所得稅法第 17 條所頒布之 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號令釋「個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據、或土地係受贈或繼承取得者，除非屬公共設施保留地且情形特殊，經稽徵機關研析具體意見專案報部核定者外，其綜合所得稅

總收文 07/01
G09915723

捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之 16%計算」具有牴觸憲法第 15 條、第 19 條、第 23 條之疑義，茲分述理由如下：

(一)查所得稅法第 17 條第 1 項規定：「按前三條規定計得之個人綜合所得總額，扣除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額」，其第 2 款第 2 目第 1 小目所定之列舉扣除額為「捐贈：對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之二十為限。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制」，準此，人民對國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，本無金額之限制，實因既屬對國防、勞軍、政府之捐贈捐獻，等同政府國庫之收入，無庸予以金額限制。因此旨揭財政部頒布之 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號令釋、以及先前相關之 92 年 6 月 3 日台財稅字第 092052464 號令及 93 年 5 月 21 日台財稅字第 0930451432 號令，就其所依據所得稅法第 17 條法律所無規定之內容而頒布「個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據、或土地係受贈或繼承取得者，除非屬公共設施保留地且情形特殊，經稽徵機關研析具體意見專案報部核定者外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之 16%計算」，自有逾越法律授權之違憲違法。

(二)稅務主管機關財政部及行政法院相關判決係以：所得稅法第 17 條第 2 款第 2 目第 1 小目所定之列舉扣除額，僅規定捐贈總額之限制，對於非以金錢捐贈者，其捐贈總額如何計算仍未為明文，參考該條關於「保險費、醫藥及生育費、災害損失、購屋借款利息、

3

房屋租金支出」概以實際支出始得列報，因此，就「非以金錢捐贈政府」者，亦應以實際支出與取得該捐贈政府之非金錢標的物之成本，作為列舉之扣除額。因而頒布旨揭法規命令，在「個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據……其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之 16% 計算」等語，顯屬未察所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目列舉扣除額所定之態樣分別規定、分別適用。其第 1 小目關於捐贈之扣除額，自應以該小目規定之範圍為適用，殊不得在法無明文授權之情形下，逕以其他小目之規定移作第 1 小目之適用，而有違反稅法法定主義之嫌。

(三)查人民依照所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之規定對政府捐贈，其捐贈之標的非屬金錢而屬不動產捐贈者，所得稅法第 14 條第 2 項已明文規定「前項各類所得，如為實物、有價證券或外國貨幣，應以取得時政府規定之價格或認可之兌換率折算；未經政府規定者，以當地時價計算」，我國就土地之轉讓取得，均經政府年年編定「公告現值」而屬業經「政府規定之價格」在案。因此，人民以不動產捐贈給政府，亦應以時價計算，在政府已規定價格之情況下，自應以「政府規定之價格」為時價，亦即應以「公告現值」為時價。故所得稅法既然已明文規定以「政府規定之價格」為時價，則所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之規定對政府捐贈之標的非屬金錢而為不動產土地時，既然已有規定時價之法定依據，則財政部捨此不由，反而以其自行所作之市場調查認定「以公告現值 16%為時價」、並據此範圍作為列舉扣除

4

額，顯屬法所未規定之限制，自屬侵害人民之權利甚明。

(四)何況捐贈或捐獻，其本質仍屬贈與行為。平均地權條例第 47 條之 2 第 1 款但書規定：「各級政府贈與或受贈之土地，以贈與契約訂約日當期之公告土地現值為準」，又遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項規定：「贈與財產權價值之計算，以贈與人贈與時之時價為準」、第 3 項規定：「第一項所稱時價，土地以公告土地現值為準、房屋以評定標準價格為準」。聲請人贈與台北縣政府之土地，法律既明文規定以土地公告現值為時價，則財政部自創以公告現值 16%認定捐贈土地之時價，並據為所得稅列舉扣除額之限制，顯屬以違法違憲、逾越法律授權之上揭法規命令侵害人民財產權。

二、疑義之性質與經過及對本案之立場與見解：

聲請人因原屬配偶胡蘭以買賣原因取得系爭土地持分三分之一係發生於民國 60 年 5 月 3 日，迄今已卅餘年，根本不可能保存買賣契約或當時支付價金之憑據，而本件土地並非專為綜合所得稅扣減之目的而臨時買受、或剛好發生繼承事實而繼承。從而聲請人之配偶胡蘭於 93 年 12 月 10 日將所有座落台北縣永和市○○段 484 地號土地捐贈予台北縣政府，並於當年度綜合所得稅結算申報列報以土地對政府之捐贈扣除額新台幣(下同)3,722,970 元，經財政部國稅局大安分局依據旨揭釋令，僅依公告現值 16%計算為限得作為捐贈扣除額，遂以其中 3,127,295 元部分不合規定而剔除，核定綜合所得總額 9,585,721 元，綜合所得淨額 7,769,855 元，補徵應納稅額 1,307,557 元。聲請人不服，因而提起行政訴訟，先經台北高等行

政法院以 96 年度訴字第 3041 號判決「訴願決定及原處分關於否准原告認列捐贈金額新台幣 3,127,295 元部分均撤銷」，財政部不服該判決提起上訴，終經最高行政法院以 99 年度判字第 368 號判決「原判決廢棄。被上訴人在第一審之訴駁回」，其判決理由略以：「財政部 94 年令釋：『93 年度個人捐贈土地列報綜合所得稅捐贈列舉扣除金額認定標準：個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據、或土地係受贈或繼承取得者，除非屬公共設施保留地且情形特殊，經稽徵機關研析具體意見專案報部核定者外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之 16%計算』上述公告現值 16%之標準，既係各區稅捐稽徵機關參照捐贈年度土地市場交易情形擬訂，並報財政部核定，已敘明係依捐贈土地市場交易情形擬定，且為主管機關適用法律所定之標準，自無庸個案再舉證如何計算出 16%之證據。核並未增加所得稅法第 17 條所定列舉扣除額權利之限制要件，未牴觸法律保留原則，被上訴人執為爭執，指摘上開令釋，欠缺法律授權，違背行政程序法第 150 條第 2 項法律保留原則及增加所得稅法第 17 條所無之限制，要無可採」(判決書第 5 頁倒數第 2 行起~第 6 頁)，該終局判決無視上揭違憲、違法、逾越法律授權之行政命令而予以肯認適用，自屬共同侵害人民依憲法受保障之財產權，為此提請違憲解釋。

三、有關機關處理本案之相關文件及件數：

(一)財政部頒布之 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號令釋文、92 年 6 月 3 日台財稅字第 092052464 號令釋文及 93 年 5 月 21 日台財稅字第 0930451432 號令釋文各乙件

(二)財政部台北市國稅局 96 年 5 月 21 日財北國稅字第 0960216874 號復查決定書影本乙份

(三)財政部訴願委員會 96 年 7 月 26 日台財訴字第 09600281800 號訴願決定書影本乙份。

(四)台北高等行政法院 97 年 5 月 28 日 96 年度訴字第 3041 號判決書影本乙份

(五)最高行政法院 99 年 4 月 22 日 99 年度判字第 368 號判決書影本乙份

四、聲請解釋之目的

綜上所述，懇請解釋：「財政部頒布 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號令釋『個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據、或土地係受贈或繼承取得者，除非屬公共設施保留地且情形特殊，經稽徵機關研析具體意見專案報部核定者外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之 16%計算』違憲」，俾聲請人依憲法保障之財產權所受侵害得獲救濟。

貳 敬祈惠予解釋，俾保障人民之憲法上財產權益，實為德便。

聲請人：吳 紹 麟

代理人：張德銘 律師

中　　華　　民　　國　　99　　年　　7　　月　　1　　日